

Audience publique du 25 octobre 2012

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités
émis par le bureau d'imposition Sociétés 6 et
contre une *décision* du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 28231 du rôle, déposée le 28 mars 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Mischo, avocat à la Cour, assisté de Maître Christian Dohmen, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg au nom de la société anonyme de droit luxembourgeois ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités émis par le bureau d'imposition Sociétés 6, le 15 juillet 2009 au titre de l'année d'imposition 2004 et de la décision implicite de refus suite au silence du directeur de l'administration des Contributions quant à la réclamation introduite en date du 13 octobre 2009 à l'encontre dudit bulletin ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 septembre 2011 par Maître Patrick Mischo, assisté de Maître Paul Berna, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Paul Berna, en remplacement de Maître Patrick Mischo, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2004, la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », fit état au titre de dépenses spéciales de pertes d'exploitation reportables d'un montant de ... euros.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit en date du 15 juillet 2009 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004 à l'égard de la société

Par lettre du 13 octobre 2009, le mandataire de la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2004 en reprochant au bureau d'imposition de ne pas avoir admis le report de pertes subies par elle.

Au vu du silence gardé par le directeur, la société ... a fait introduire par requête déposée le 28 mars 2011, un recours en réformation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités émis par le bureau d'imposition Sociétés 6, le 15 juillet 2009 au titre de l'année d'imposition 2004 et de la décision implicite de refus suite au silence du directeur quant à la réclamation introduite en date du 13 octobre 2009.

Le délégué du gouvernement soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours en ce qu'il est dirigé à l'encontre de « *la décision implicite de refus du directeur de l'Administration des contributions directes découlant du silence opposé à la réclamation du 13 octobre 2009 contre le prédit bulletin du 15 juillet 2009* » en ce qu'aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et peut introduire un recours devant le tribunal administratif contre la décision qui a fait l'objet de la réclamation.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 que le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un tel bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Il s'ensuit que le tribunal administratif doit se déclarer incompétent dans la mesure où le recours est dirigé à titre subsidiaire contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction de la réclamation du 13 octobre 2009.

Le délégué du gouvernement soulève ensuite l'irrecevabilité du recours pour *obscuri libelli* en ce qu'il n'aurait pas été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dès lors que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés et feraient défaut, la demanderesse s'étant limitée à la simple contestation du refus de report de certaines pertes en l'absence de précision supplémentaire quant à la nature des pertes et à l'existence d'un grief dans son chef.

Il y a lieu de rappeler qu'une partie demanderesse doit faire valoir ses moyens dans la requête introductive d'instance et ne peut, sous peine de forclusion, faire valoir d'autres moyens après l'expiration du délai de recours, sous réserve des moyens d'ordre public.¹

¹ Cour adm. 17 juin 1997, n° 9481C du rôle, et trib. adm. 17 mai 2010, n° 25926 du rôle, disponibles sous www.jurad.etat.lu

En l'espèce, force est de constater que la société ... a clairement précisé tant dans ses réclamations que dans son recours introductif d'instance qu'elle entend contester le refus lui opposé par le préposé de se prévaloir des dispositions de l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR », permettant le report de pertes d'un exercice sur les bénéfices des exercices postérieurs sans limitations de temps dès lors que les conditions afférentes à un tel report seraient remplies dans son chef.

Il s'ensuit que l'objet de la demande et les faits et moyens invoqués étant clairement exposés dans la requête introductive d'instance, le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement est à écarter.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir qu'il résulterait de l'article 114 LIR que les pertes d'un exercice peuvent être imputées sur les bénéfices imposables des exercices suivants et ce sans limitation dans le temps, si les conditions suivantes sont remplies: à savoir si, premièrement, les pertes n'ont pas pu être compensées avec d'autres revenus nets et, pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions de l'article 114 LIR, ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52 LIR, deuxièmement la société a tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue; et troisièmement il y a identité entre la personne ayant subi la perte et la personne se prévalant de la déduction de la perte.

Elle estime que ces trois conditions seraient remplies en l'espèce au motif que, premièrement, de l'année 1997 à l'année 2003, elle n'aurait pas pu déduire ou compenser au titre des articles 114 et 52 LIR le solde des pertes fiscales reportées, à savoir un montant de ... euros, deuxièmement elle aurait toujours tenu une comptabilité régulière pendant les années au cours desquelles les pertes sont survenues, et troisièmement, qu'il serait incontestable qu'elle aurait effectivement subi les pertes en question de sorte à être en droit de déduire lesdites pertes fiscales. Elle en conclut qu'aucun impôt sur le revenu des collectivités ne devrait être dû par elle au titre de l'année 2004 et que le bulletin d'imposition litigieux ne serait pas conforme à l'article 114 LIR.

Le délégué du gouvernement estime que le recours serait à rejeter pour ne pas être fondé. Il fait valoir que la demanderesse resterait en défaut de présenter utilement ses moyens et arguments mettant l'Etat dans l'impossibilité, d'une part, d'assurer sa défense et, d'autre part, de rapporter la preuve qu'elle serait en droit de bénéficier du report de pertes sollicité. Il affirme que contrairement à l'affirmation de la demanderesse selon laquelle les pertes proviendraient intégralement de son activité luxembourgeoise, l'analyse du dossier fiscal montrerait qu'elle n'aurait pas subi de telles pertes de sorte que les conditions de l'article 114 LIR ne seraient pas remplies en l'espèce.

La demanderesse rétorque qu'en ce qui concerne la preuve du montant total des pertes fiscales reportées, elle aurait clairement établi l'existence de pertes fiscales reportées d'un montant total de ... euros montant qui correspondrait à la somme algébrique des revenus imposables arrondis (positifs et négatifs) tels que retenus dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 à 2003 lesquels constitueraient le fruit de la collaboration entre le bureau d'imposition compétent et elle-même, en ce sens qu'ils reflèteraient les qualifications

et traitements fiscaux appliqués par ledit bureau suite aux renseignements fournis par elle à travers les déclarations fiscales y afférentes et leurs annexes, dont notamment les bilans et les grands-livres. Elle fait valoir, en s'appuyant sur un jugement du tribunal², que même si les bases d'imposition constatées dans un bulletin d'imposition ne constitueraient pas en soi un élément décisionnel propre, il n'en resterait pas moins qu'elles sous-tendraient la fixation de la cote d'impôt pour en constituer dans une certaine mesure la motivation. Elle précise que l'absence de valeur définitive des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités constatant une perte d'exploitation, à savoir en l'espèce les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997, 1999, 2000, 2002 et 2003, n'empêcherait pas que ces bulletins revêtaient une certaine valeur probatoire pour les besoins de l'établissement et le chiffrage de ses prétentions. Elle ajoute qu'à défaut de toute motivation de la part de l'administration des Contributions directes, il y aurait lieu de considérer que les bulletins en question établiraient d'une manière certaine et non équivoque le montant des pertes fiscales reportées auxquelles elle pourrait légitimement s'attendre. Elle donne à considérer que s'il est de principe que le montant d'une perte d'exploitation n'est définitif et irrévocable que lors de l'année d'imposition pendant laquelle le report de perte est pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt, la déduction des pertes fiscales ne devrait cependant pas être refusée de mauvaise foi par les autorités fiscales³. Elle estime en effet que ce principe devrait être interprété en ce sens que les inexactitudes antérieures dans la détermination des pertes fiscales pourraient être corrigées dans les années suivantes par un ajustement de ces pertes reportées, sans pour autant dispenser l'administration des Contributions directes de justifier le changement des montants des pertes d'exploitation constatées dans les bulletins précédents. Elle prétend qu'un refus arbitraire et non motivé de prendre en considération, lors de l'établissement d'un bulletin d'imposition, les pertes d'exploitation constatées dans les bulletins d'imposition précédents, serait contraire au principe d'égalité de traitement fiscal des contribuables (*Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) ainsi qu'au principe de bonne foi (*Grundsatz von Treu und Glauben*).

Elle affirme qu'en l'espèce ni le bulletin litigieux ni aucun autre document lui communiqué par le bureau d'imposition n'indiquerait que l'administration des Contributions directes entendrait s'écarter de la déclaration fiscale de l'année 2004 dans laquelle elle aurait invoqué des pertes reportées à hauteur de ... euros, de même qu'elle n'aurait pas non plus reçu une quelconque demande d'informations supplémentaires de la part du bureau d'imposition, ni dans le cadre de l'établissement du bulletin litigieux, ni dans le cadre de la réclamation introduite en date du 13 octobre 2009, de sorte qu'aucun défaut de réponse ne pourrait être à la base du refus du bénéfice du report des pertes fiscales. Elle relève, à cet égard, que le report des pertes d'exploitation lui aurait été accordé lors de l'établissement des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 à 2001. Elle en conclut qu'elle aurait établi de manière suffisamment chiffrée et détaillée le montant de ses prétentions, de sorte que la charge de la preuve serait désormais renversée et qu'il appartiendrait désormais à la partie étatique de démontrer, sinon au moins d'indiquer, les raisons qui sous-tendent le refus du report des pertes pour l'année 2004. Elle relève que, tout en précisant la règle que la charge de la preuve incomberait au contribuable, le législateur aurait en vertu du paragraphe 171 AO tempéré cette exigence en précisant que la preuve des déclarations ne pourrait être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui serait raisonnable (*soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann*). Or, elle soutient que la partie étatique resterait toujours en défaut de rapporter la moindre preuve ou motivation et que son argument évasif

² trib. adm. 21 septembre 2006, n° 20376 du rôle

³ en ce sens, Olivier R. Hoor, Mémento fiscal sur l'utilisation des pertes d'exploitation au Luxembourg, les cahiers du droit luxembourgeois, #6, octobre 2009, page 17

selon lequel « l'analyse du dossier fiscal montre cependant que la société n'a pas subi de telles pertes de sorte que les conditions de l'article 114 LIR ne se trouvent pas remplies en l'espèce » ne serait pas de nature à lui permettre de préparer utilement sa défense au motif qu'il lui serait impossible de déterminer sur cette base pour quelles raisons (par exemple le changement de qualification fiscale de charges d'exploitation ou de revenus, la réalité économique de certaines opérations, l'identité juridique et économique du contribuable, la véracité de la comptabilité, etc.) la partie étatique considère qu'elle n'aurait pas subi les pertes fiscales litigieuses. Elle rappelle enfin que le bureau d'imposition aurait été obligé aux termes du paragraphe 211 (2) AO de lui indiquer les éléments sur lesquels l'imposition diffère en sa défaveur par rapport aux déclarations, de procéder à des investigations supplémentaires en cas de doute sur la véracité de la déclaration fiscale de 2004 et de la consulter conformément aux paragraphes 204 et 205 AO dans le cadre de ces investigations supplémentaires, respectivement avant l'émission du bulletin litigieux. Elle indique que ces formalités étant substantielles, leur violation en l'espèce devrait être sanctionnée par la nullité du bulletin litigieux.

A titre subsidiaire, elle donne à considérer qu'il suffirait d'analyser la déclaration fiscale de 2003 ainsi que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de 2003 pour constater qu'elle disposerait de pertes fiscales reportées supérieures au revenu imposable arrondi constaté dans le bulletin litigieux. Elle précise qu'il ressortirait du bilan commercial au 31 décembre 2003, tel que reflété dans la déclaration fiscale de 2003, qu'elle aurait subi une perte commerciale de ... euros, montant qui aurait été réduit dans la déclaration de 2003 d'un montant de ... euros correspondant à l'impôt dû sur la fortune dont il résulterait une perte d'exploitation de ... euros. Elle relève que le bureau d'imposition aurait ensuite ajusté ce montant, à juste titre, par l'ajout de charges d'un montant de ... euros en rapport avec un immeuble détenu directement par elle en France, dont il résulterait un revenu imposable arrondi négatif de ... euros tel que repris dans le bulletin de l'impôt sur le revenu de 2003. Elle précise encore que la perte d'exploitation subie en 2003 résulterait principalement de revenus courants négatifs d'un montant de ... euros subis à travers sa filiale française, la société ... SNC, une société en nom collectif de droit français non soumise à l'impôt français sur les sociétés, lesquels devraient être imposables au Luxembourg sur base de l'article 19§2 de la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France, telle qu'en vigueur en 2003, de sorte que les revenus courants négatifs y relatifs devraient être déductibles pour les besoins de l'impôt sur le revenu des collectivités⁴. Elle fait encore valoir qu'elle aurait déjà eu l'occasion de débattre avec le bureau d'imposition de la question de la déductibilité des revenus courants négatifs subis à travers ses filiales françaises ... SNC et ... SCI, une société civile immobilière de droit français non soumise à l'impôt sur les sociétés français, lors de l'établissement des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1999 et 2000, étant donné que le bureau d'imposition aurait dans un premier temps envisagé de s'écarter des déclarations concernées par rapport à ce point mais qu'il aurait finalement accepté de suivre les arguments de son litismandataire.

Aux termes de l'article 114 LIR, « (1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.

⁴ Cour adm. 3 mai 2007, n° 22499C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

(2) *La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes :*

1. *n'entrent en ligne de compte que les pertes qui, pendant l'année d'imposition correspondant à l'exercice où elles se sont produites, n'ont pu être compensées avec d'autres revenus nets et que, pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions du précédent article ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52 ;*
2. *les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue ;*
3. *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction. (...) ».*

Il s'ensuit que la déductibilité de pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans une entreprise commerciale sont soumises aux trois conditions suivantes : à savoir, premièrement, les pertes qui, pendant l'année d'imposition correspondant à l'exercice où elles se sont produites, n'ont pu être compensées avec d'autres revenus nets et pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions de l'article 114 LIR ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52 LIR, deuxièmement, l'entreprise commerciale doit avoir tenu une comptabilité régulière pendant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue et troisièmement, seule l'entreprise commerciale qui a subi la perte peut la porter en déduction.

Au titre de la première condition sus-visée, la société demanderesse entend se prévaloir d'une perte d'un montant total de ... euros correspondant à la somme algébrique des revenus imposables arrondis (positifs et négatifs) tels que retenus dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 à 2003, de sorte que cette perte serait non litigieuse et non discutable.

Il y a lieu de retenir qu'il ne ressort d'aucune pièce ni d'aucun élément soumis à l'examen du tribunal que l'administration des Contributions directes ait manifesté l'intention d'apporter une quelconque modification ou rectification aux bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 à 2003 desquels il ressort une perte d'un montant total de ... euros correspondant à la somme algébrique des revenus imposables arrondis (positifs et négatifs) de sorte que la seule affirmation non autrement étayée de l'administration des Contributions directes selon laquelle « *le dossier fiscal montre cependant que la société n'a pas subi de telles pertes* » n'est pas de nature à porter atteinte au caractère exécutoire desdits bulletins. Il s'ensuit que l'administration des Contributions directes est restée en défaut de rapporter la preuve que la perte d'un montant de ... euros n'a pas été subie par la demanderesse.

Au titre de la deuxième condition sus-visée, la demanderesse fait valoir qu'elle aurait toujours tenu une comptabilité régulière pendant les exercices d'exploitation concernés.

Il y a lieu de constater que le délégué du gouvernement ne conteste pas cette affirmation et qu'il ne ressort pas des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal que la demanderesse aurait manqué à ses obligations de tenue d'une comptabilité régulière pendant les exercices d'exploitation concernés. Force est donc de constater que la deuxième condition posée par l'article 114 LIR est remplie en l'espèce.

Enfin, au titre de la troisième condition sus-visée, la demanderesse soutient qu'il y aurait identité entre la personne ayant subi la perte et la personne se prévalant de la déduction de la perte.

Si cette affirmation est certes contestée par le délégué du gouvernement selon une allégation non autrement étayée que « *le dossier fiscal montre cependant que la société n'a pas subi de telles pertes* », il y a lieu de relever, d'une part, qu'il ne ressort ni des pièces ni des éléments soumis à l'examen du tribunal que la perte invoquée n'aurait pas été subie par la demanderesse, le délégué du gouvernement restant par ailleurs en défaut d'indiquer de quelle manière le dossier fiscal ferait ressortir cet état de fait et, d'autre part, que le tribunal vient de retenir plus en avant que la perte d'un montant de ... euros a été subie par la demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de constater que la troisième condition visée à l'article 114 LIR est remplie en l'espèce.

Il découle des développements qui précèdent qu'en application de l'article 114 LIR précité la demanderesse doit se voir accorder pour l'année d'imposition 2004 le bénéfice de la déduction des reports déficitaires cumulés au cours des années 1997 à 2003 portant sur un montant de ... euros.

Etant donné cependant qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »⁵, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt⁶.

Il y a partant lieu de renvoyer l'affaire au directeur pour transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution.

Force est de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 euros. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétables à charge de la partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard⁷.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre une prétendue décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes de faire droit à la réclamation introduite en date du 13 octobre 2009 à l'encontre du bulletin de l'année d'imposition 2004 ;

⁵ cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)

⁶ voir trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, XII Procédure contentieuse, n° 720, p.678

⁷ voir Cour adm. 1^{er} juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, Frais, n°850

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond le dit justifié ;

partant, et par réformation, dit que pour le calcul de la perte reportable à prendre en considération pour l'année 2004, il y a lieu de tenir compte de la perte reportable telle que se dégageant des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 à 2003 ;

dit que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités émis par le bureau d'imposition Sociétés 6 au titre de l'année d'imposition 2004 est à rectifier en conséquence ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 25 octobre 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 25 octobre 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif